

Audience publique du 13 janvier 2003

Recours formé par Madame ..., ...
contre une décision du bureau RTS—...
de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur les traitements et salaires

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 14860 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 mai 2002 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie daté du 12 septembre 2001, émis par le bureau RTS ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 octobre 2002 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2002 par Maître Marianne GOEBEL pour compte de Madame ... ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 novembre 2002.

En date du 12 septembre 2001, le bureau d'imposition RTS ... a émis à l'encontre de Madame ..., prise en sa qualité d'administrateur de la société anonyme ..., ci-après appelée « *la société* ... », ayant eu son siège social à L-..., entre-temps déclarée en état de faillite, un bulletin d'appel en garantie (Haftungsbescheid) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après appelée « *AO* », pour le paiement des sommes retenues ou à retenir au titre d'impôt sur les salaires par la société ... pour l'exercice 2001, ainsi que des intérêts de retard y relatifs, pour un montant total s'élevant à 93.774.- LUF.

Par courrier de son mandataire datant du 10 octobre 2001, Madame ... a fait introduire à l'encontre de ce bulletin une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* ». Cette réclamation étant restée

sans suite, il a fait déposer en date du 2 mai 2002 un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin d'appel en garantie du 12 septembre 2001.

Le bulletin déféré émis le 12 septembre 2001 à l'encontre de la demanderesse étant à assimiler, conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, à un bulletin d'impôt fixant une cote d'impôt en ce qui concerne le régime des voies de recours, le tribunal administratif a compétence pour connaître des contestations y relatives en tant que juge du fond.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal, de sorte que le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire, doit être déclaré irrecevable.

Le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois ayant le droit, en vertu des dispositions de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation, le recours en réformation introduit en date du 2 mai 2002 est recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi.

La décision déferée a déclaré la demanderesse co-débitrice solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ...sur les traitements et salaires de son personnel et dont le paiement à l'administration des Contributions directes n'avait pas été effectué pour l'exercice 2001, ainsi que pour les intérêts de retard y relatifs, soit au total pour la somme de 93.744.- LUF, au motif qu' *« en vertu des paragraphes 103 et 108 de la loi générale des impôts (AO) vous êtes obligée en votre qualité d'administrateur de la SA ..., de payer sur les fonds administrés les impôts, dont la société est redevable. En omettant de verser à l'administration des contributions les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires, vous avez commis une faute grave, engageant votre responsabilité personnelle (paragraphe 109 AO), responsabilité qui continue à exister après la cessation de commerce de la société (paragraphe 110 AO) »*.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que la décision déferée méconnaît à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle du dirigeant d'une société au sens du paragraphe 109 AO et l'obligation de se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder une mise en œuvre de cette responsabilité. Elle estime à cet égard que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne serait pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle du dirigeant au point de pouvoir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie. Elle soutient en outre qu'il y aurait lieu de prendre en compte en l'espèce le fait qu'à partir du dépôt d'une demande en gestion contrôlée auprès du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg pour la société ... il aurait été fait interdiction aux dirigeants de cette société de procéder à des paiements à des créanciers en l'absence d'une autorisation expresse du juge-délégué, de sorte que, même si elle avait souhaité faire un paiement en faveur de l'administration des Contributions directes, elle en aurait été empêchée par l'effet des dispositions légales applicables en matière de gestion contrôlée. Dans la mesure où elle n'aurait fait que se conformer à une injonction reçue d'un tribunal, elle estime dès lors ne pas avoir pu faire preuve d'un comportement fautif au sens des dispositions de la loi générale des impôts.

La demanderesse estime finalement que l'émission d'un bulletin d'appel en garantie serait en l'espèce prématurée, étant donné que la société ...était propriétaire d'un immeuble à ..., lequel aurait été vendu pour une somme d'environ 29 millions de francs luxembourgeois et que ce prix de vente dépasserait dès lors de façon considérable le montant dû par la société faillie aux créanciers ayant bénéficié d'une inscription hypothécaire sur l'immeuble en question, de sorte que, l'administration des contributions directes bénéficiant d'un privilège, il serait plus que probable qu'elle réussirait à récupérer dans le cadre de la faillite la somme lui due par la société ...au titre de retenues d'impôt. Elle signale par ailleurs que cette créance a été acceptée au titre de créance privilégiée.

Le délégué du Gouvernement rencontre ces moyens en faisant valoir qu'en vertu du paragraphe 103 AO, le gérant d'une société doit, au nom de l'employeur qu'est la société, retenir l'impôt sur les salaires payés et verser ponctuellement les retenues au receveur des contributions et qu'il engagerait sa responsabilité personnelle sur base du paragraphe 109 AO pour l'impôt qui, par sa faute, n'a pas été retenu ou n'a pas été versé, mais détourné à d'autres fins.

Il signale que compte tenu du fait que l'impôt doit être retenu à chaque allocation de salaire en fonction du montant alloué, le simple fait que des salaires ont été payés sans subir une retenue d'impôt suffisante révélerait en principe la faute de celui qui était tenu d'opérer la retenue, encore que, aux termes de la jurisprudence constante du directeur, la poursuite du responsable devrait être motivée en raison et en équité.

Tout en admettant que la recourante ne répondait ni des retenues qui n'ont pas été opérées en dehors de son entrée en fonctions, ni encore du versement de ces mêmes retenues, la société ayant demandé la gestion contrôlée dès le 12 mars 2001, le représentant étatique estime qu'elle n'aurait pas pour autant été dispensée de continuer au receveur des contributions les retenues opérées après la demande de gestion contrôlée, alors que cette partie des salaires ne pourrait pas être détournée dans l'intérêt de la société et que, si des salaires avaient pu être payés, les retenues à opérer et à verser pour compte des salariés auraient également pu être continuées.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse insiste sur les mécanismes de la gestion contrôlée pour soutenir que pendant la phase de gestion contrôlée les administrateurs de la société auraient eu une interdiction formelle de procéder à des paiements non autorisés au préalable par l'expert à la gestion contrôlée, respectivement le juge-commissaire et qu'en l'espèce les demandes soumises en vue de voir continuer les retenues d'impôt effectuées sur les salaires à l'administration des Contributions auraient été refusées. Elle estime dès lors qu'aucune faute ne lui serait imputable quant à la non continuation des fonds retenus sur les salaires du personnel à l'administration des Contributions directes pendant la phase de la gestion contrôlée. Elle relève en outre qu'il y aurait lieu de tenir compte de la renonciation par l'Etat sur la partie des sommes réclamées ayant trait à une période où elle n'était pas en fonction, ceci conformément au mémoire du délégué du 2 octobre 2002.

La demanderesse fait valoir ensuite que l'intégralité de la somme due à l'administration des Contributions directes aurait entre-temps dû être payée dans le cadre de la faillite de la société ... de sorte que l'Etat n'aurait subi aucun préjudice du fait de la non continuation des sommes retenues sur salaires.

Même s'il est admis que le délégué du Gouvernement peut compléter en cours d'instance contentieuse la motivation à la base d'une décision litigieuse, il y a lieu de relever que son rôle consiste à représenter l'Etat pour les seuls besoins de sa défense dans le cadre de l'instance introduite contre une décision administrative, sans qu'il ne puisse se substituer à l'auteur de la décision litigieuse en la modifiant, fût-ce par renonciation, dans ses éléments décisionnels, de sorte que le tribunal ne saurait en tout état de cause suivre l'analyse suggérée par la partie demanderesse concernant la portée à reconnaître au constat du délégué du Gouvernement dans son mémoire en réponse du 2 octobre 2002 relatif au fait que la demanderesse ne répond pas des retenues qui n'ont pas été opérées avant son entrée en fonction.

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR), l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du non-paiement des impôts litigieux, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant par ailleurs que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de la demanderesse en sa qualité d'administrateur de la société ...en relevant à l'appui de sa décision l'omission dans son chef de verser à l'administration des Contributions directes les sommes retenues ou qui auraient dû l'être à titre d'impôt sur les salaires.

Il est constant que Madame ... a fait partie du conseil d'administration de la société ... pour avoir été nommée administrateur en remplacement d'un administrateur démissionnaire par décision de l'assemblée générale extraordinaire de la société ...du 30 juin 1998. D'après les pièces versées au dossier elle n'a cependant jamais revêtu la fonction d'administrateur-délégué de cette société. En effet, par décision du 7 mars 1997, le conseil d'administration de la société ...a nommé administrateur-délégué avec pouvoir d'engager la société en toutes circonstances par sa signature individuelle feu ... qui a exercé cette fonction jusqu'à son décès le 21 février 2001.

Concernant la période pendant laquelle feu ... assumait la fonction d'administrateur-délégué de la société ... force est de constater que la décision déferée ne permet pas de dégager les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier la décision de poursuivre la demanderesse et d'engager sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef, étant donné que pendant cette période, elle était, d'après les pièces versées au dossier, dessaisie de la charge de s'occuper de la gestion journalière de la société.

Il s'ensuit que le bureau d'imposition a méconnu, dans le volet de la décision déferée ayant trait à la période s'étendant du 1^{er} janvier au 21 février 2001, à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle du dirigeant de société au sens du paragraphe 109 AO et l'obligation d'appréciation inhérente à son propre pouvoir pour la mettre en œuvre.

La même conclusion s'impose relativement à la période postérieure au décès de feu ..., étant donné que c'est en sa qualité de simple administrateur de la société ...que le bulletin litigieux fut adressé à la demanderesse et que les pièces versées en cause ne permettent pas de dégager les raisons susceptibles en raison et en équité de justifier la décision de poursuivre la demanderesse et d'engager sa responsabilité personnelle du fait d'un comportement fautif dans son chef plutôt que d'un autre administrateur en fonction pendant la période concernée.

La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartenant, d'après les dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, à l'administration, force est dès lors de conclure que le bureau d'imposition, en décidant de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de la demanderesse en sa qualité d'administrateur de la société ... a méconnu à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle du dirigeant de société au sens du paragraphe 109 AO et l'obligation d'appréciation inhérente à son propre pouvoir pour la mettre en œuvre.

Dans la mesure où le contrôle de la légalité externe d'un acte doit précéder celui de son bien fondé, il y a lieu de retenir en l'espèce que dans le cadre du recours en réformation, la décision déferée encourt l'annulation pour erreur de droit.

Dans sa requête introductive d'instance, la partie demanderesse a sollicité outre la réformation de la décision déferée également la restitution intégrale des sommes déjà perçues par l'administration des Contributions directes par le biais d'une saisie sur pension. Le tribunal ne saurait faire droit à cette demande, étant donné que les questions relatives respectivement à l'obligation du contribuable de régler un solde d'impôt et à la restitution d'un impôt déjà payé relèvent de la phase de recouvrement de l'impôt et que dans l'hypothèse d'une réformation d'un bulletin par une instance de recours, le contribuable tire à la fois de l'article 154 LIR et du paragraphe 151 AO un droit au remboursement du trop payé à titre d'impôt, étant entendu que lorsque l'administration n'entend pas exécuter le remboursement dans la mesure voulue par le contribuable, il lui incombe, conformément au paragraphe 150 (2) AO de matérialiser son refus par un bulletin qui constitue une décision autonome propre à la phase de recouvrement d'impôt et est soumis aux voies de recours prévues par le paragraphe 235, n° 5 AO.

En l'espèce, en l'absence d'une décision de l'administration préalablement contestée devant le directeur de l'administration des Contributions directes sur le remboursement d'un trop perçu d'impôt dans le chef de la partie demanderesse et faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôt, le tribunal, bien qu'étant en principe compétent pour connaître de ces contestations, ne saurait statuer à ce stade sur la demande en restitution en question, laquelle encourt par voie de conséquence l'irrecevabilité (cf. trib. adm. 29 juillet 1998, n° 10166 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, n° 151 et autres références y citées).

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable dans la mesure de la demande en restitution des impôts payés ;

reçoit le recours en réformation pour le surplus en la forme ;

au fond le dit justifié ;

partant annule, dans le cadre du recours en réformation, le bulletin d'imposition déferé et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent ;

met les frais à charge de l'Etat.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 janvier 2003 par :

M. Delaporte, premier vice-président

Mme Lenert, premier juge
M. Schroeder, juge

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Delaporte